

VD_OMNI FI.1992.0151 vom 16. November 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-11-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0151

FR: VD_OMNI FI.1992.0151 du 16 novembre 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0151 del 16 novembre 1993

Regeste

c/ACI | Quand dernière estimation fiscale est ancienne, sont déductibles non seulement les impenses faites durant les 5 années précédant la vente mais en plus les impenses ant. faites après la dernière révision(changement de jp)

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.11.1993 FI.1992.0151

c/ACI | Quand dernière estimation fiscale est ancienne, sont déductibles non seulement les impenses faites durant les 5 années précédant la vente mais en plus les impenses ant. faites après la dernière révision(changement de jp)

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 16 novembre 1993

_____ sur le recours interjeté par A._____, à X._____ (France), mais faisant élection de domicile pour les besoins de la présente procédure chez Mlle B._____, à Y._____, contre la décision sur réclamation de l' Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI), du 24 novembre 1992, en matière de taxation du gain immobilier.

***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, juge C.-F. Constantin, assesseur D. Malherbe, assesseur Greffier : J.-C. Perroud, s'entend et constate en fait : _____ A. _____ Par acte de vente-emption, du 10 avril 1989, puis de transfert d'immeuble, du 25 mai 1989, A._____ a vendu aux époux C._____, pour le prix de Fr. 780'000.--, la parcelle cadastrée sous no 1***** dont il était propriétaire à Z._____ et sur laquelle il avait construit une habitation (ECA no 1*****). L'estimation fiscale, fixée lors de la révision générale de 1972 (et non 1966 comme ont pu le croire, du moins jusqu'à un certain moment, les parties) s'élevait à Fr. 210'000.--. B. _____ Le 24 juillet 1989, A._____ a déposé une déclaration pour la taxation du gain immobilier basée sur le prix de revient effectif de son immeuble. Par décision du 3 août 1989, la Commission d'impôt et recette du district de Vevey (ci-après: la commission) a modifié légèrement le décompte du contribuable, refusant des impenses de Fr. 10'470.-- qu'elle considérait comme non établies; elle a en outre arrêté le taux de l'impôt à 18%. C. _____ Le 11 août 1989, le contribuable a recouru contre cette décision en invoquant le taux de 12% (art. 51 al. 3 LI), puisqu'il avait acquis son immeuble en 1967, soit plus de vingt ans avant la vente susmentionnée. Il a également produit un document supplémentaire attestant d'un paiement de Fr. 9'000.-- sur la somme de Fr. 10'470.-- contestée par l'autorité de taxation. On relèvera encore à ce stade que cette autorité n'avait jusque-là pas mis en doute l'existence des autres impenses, pour un montant de l'ordre de Fr. 70'000.--, invoquées par l'intéressé. D. _____ Le 17 août 1989, la commission a modifié sa décision initiale en admettant le taux de 12%, mais en retenant, en lieu et place du calcul effectué par le recourant, l'estimation fiscale valable cinq ans avant la vente à titre de prix d'acquisition (comme l'exige l'art. 51 al. 3 LI en cas

d'application du taux réduit) et en y ajoutant les impenses des cinq années précédant la vente. Le 4 septembre 1989, A. _____ a fait savoir qu'il maintenait son recours, précisant qu'il ne trouvait dans la loi aucune justification à la solution adoptée en dernier lieu par l'autorité de taxation. Le dossier a été transmis le 26 octobre 1989 à l'ACI. Suite à l'entrée en vigueur, le 1er juillet 1991, de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA), le recours a été traité comme réclamation que l'ACI a rejetée par décision du 24 novembre 1992. L'autorité compétente s'est fondée sur la jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCRI), confirmée par un arrêt du Tribunal administratif du 17 décembre 1991 (FI 91/027). E. C'est cette décision que A. _____ a portée devant le Tribunal administratif par lettre motivée du 21 décembre 1992 en demandant la prise en compte de toutes les impenses postérieures à la date de l'estimation fiscale déterminante. L'ACI a déposé ses déterminations le 25 février 1993. Le recourant a répliqué le 20 mars et l'ACI dupliqué le 13 avril. Leurs arguments seront repris ci-dessous dans la mesure utile. F. Le 12 août 1993, le juge instructeur a interpellé l'autorité intimée pour lui demander sa position au sujet d'une facture de Fr. 10'000.-- du 17 juillet 1980 pour des travaux de façade (entreprise D. _____, à W. _____), facture qui pouvait apparaître comme correspondant à des travaux d'entretien, mais que l'autorité intimée avait admise à titre d'impense. Le 26 août 1993, l'ACI a produit la déclaration d'impôt du recourant relative à la période fiscale 1981-1982 en relevant que l'intéressé avait déduit, à titre de frais d'entretien, une somme de Fr. 10'759.-- qui devait correspondre à la facture de Fr. 10'000.-- précitée. Selon l'autorité, ce montant ne pouvait donc de toute façon pas être pris en compte à titre d'impense. Le même jour, A. _____ a fait savoir que le montant en question avait été préalablement admis par l'ACI et qu'il avait détruit les documents justificatifs y afférents, puisqu'ils dataient de plus de dix ans. G. Le tribunal a statué sans débats. considérant en droit :

_____ 1. Le présent litige met en jeu les dispositions suivantes de la LI dont il convient de rappeler la teneur: art. 42 - Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. (...) art. 44 - Le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur. Lorsque l'acquisition est intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation. art. 51 al. 3 - L'impôt est perçu au taux de 18%. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille, ce taux est réduit à 12% lorsque la durée de possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44, al. 2). Le taux réduit est également accordé, aux mêmes conditions, en cas d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation. Dans la décision attaquée, tout en admettant l'application du taux de 12% prévu par l'art. 51 al. 3 LI, l'autorité fiscale limite la déduction des impenses aux cinq années précédant la vente. Le recourant conteste ce point et soutient que doivent pouvoir être déduites toutes les impenses postérieures à la date de l'estimation fiscale déterminante en l'espèce, soit 1972. Le litige a donc pour objet les quelques factures payées entre 1973 et le 25 mai 1984: - facture E. _____ du 27.11.73 Fr. 825.-- - facture D. _____ du 17.07.80 (non reconnue en dernier lieu comme impense par l'ACI) Fr. 10'000.-- - facture H. _____ du 17.07.80 Fr. 2'734.-- - 3 factures F. _____ des 24.04.82, 12.05.82 et 31.03.83 Fr. 1'576.-- -

facture G. _____ du 07.02.83 de Fr. 10'470.--, établie à hauteur
de Fr. 9'000.--
Total Fr. 24'135.-- 2.

La CCRI a inauguré, dans un arrêt assez ancien (RDAF 1969, 153, spéc. p. 155) une jurisprudence dans laquelle elle déclare que la prise en considération de l'estimation fiscale valable cinq ans avant la vente implique que l'on ne tienne compte que des impenses effectuées dans les cinq ans précédant cette vente. La solution de cet arrêt n'est guère motivée, de sorte que l'on peut se demander s'il ne s'agit pas d'une inadvertance. Elle a néanmoins été retenue ensuite par les autorités fiscales. Dans un arrêt du 6 juin 1991 (M. Pe., FI 89/47), la CCRI a relevé que cette solution ne découlait pas d'emblée de l'application de l'art. 44 al. 2 LI et qu'elle ne voyait pas pourquoi les impenses effectuées entre la date de la dernière révision de l'estimation fiscale et le début de l'intervalle de cinq ans précédant la vente ne pouvaient être prises en compte tout comme celles qui étaient intervenues durant ce délai de cinq ans. L'ancienne autorité de recours laissait ainsi entrevoir un revirement de jurisprudence. 3.

Dans un arrêt du 17 décembre 1991 (FI 91/027), le Tribunal administratif a néanmoins confirmé la jurisprudence restrictive de la CCRI. Il a rappelé à juste titre que le recours à l'estimation fiscale, en lieu et place d'un prix d'acquisition, visait un objectif de simplification, notamment au niveau de la preuve du montant déterminant. Autrement dit, lorsque l'acquisition de l'immeuble aliéné remontait à une date très ancienne, il était beaucoup plus simple de tabler sur une estimation fiscale (relativement) récente, que de chercher à reconstruire le prix d'acquisition initial auquel auraient dû s'ajouter encore les impenses, soit les dépenses d'amélioration effectuées depuis cette acquisition. L'estimation fiscale en question était donc censée être à jour au moment où elle est arrêtée, c'est-à-dire prendre en compte les dépenses de cette nature qui lui sont antérieures, mais les impenses postérieures à cette décision devaient pouvoir être déduites. Mais le Tribunal administratif est encore allé plus loin en considérant que si le contribuable invoquait l'estimation fiscale valable cinq ans avant la vente comme prix d'acquisition, il fallait partir de l'idée qu'elle représentait pour lui la valeur de l'immeuble y compris les impenses faites antérieurement à cette période. Si cette considération peut avoir un sens dans le cadre de l'application de l'art. 44 LI, qui donne un choix au contribuable - c'est cette disposition qui entraine en ligne de compte dans l'arrêt FI 91/027 -, elle n'a aucune pertinence en ce qui concerne l'application de l'art. 51 al. 3 LI, puisque selon cette disposition, pour bénéficier du taux réduit, le contribuable doit obligatoirement faire valoir l'estimation fiscale à titre de prix d'acquisition. Le tribunal a également fondé sa position sur les travaux préparatoires précédant la nouvelle de 1962 qui a introduit la possibilité de retenir l'estimation fiscale à titre de prix d'acquisition (v. à ce sujet notamment BGC automne 1962, p. 248 ss, plus spéc. 395 à 399), argument que l'ACI a repris dans ses déterminations relatives à la présente espèce (déterminations du 25 février 1993, p. 2 et mémoire complémentaire du 13 avril 1993, p. 2). En parcourant le compte-rendu des débats du Grand Conseil, on trouve effectivement une évidente volonté de simplification telle qu'évoquée ci-dessus. En revanche, un examen attentif ne permet pas de déceler une quelconque intention du législateur de priver le contribuable de la possibilité d'invoquer les impenses antérieures à la période de cinq ans précédant la vente, lorsque l'estimation fiscale n'a pas été révisée régulièrement comme elle aurait dû l'être. Au contraire, on peut relever que l'amendement voté par le Grand Conseil (amendement Michaud) qui a eu pour effet la prise en compte de l'estimation fiscale valable cinq ans avant la vente, en lieu et place de celle en vigueur vingt ans avant la vente, avait pour but d'éviter au contribuable d'être empêché d'invoquer

certaines anciennes impenses, faute d'avoir conservé des justificatifs. L'intention du législateur était donc bien de garantir la possibilité pour le contribuable de faire valoir ses impenses et on peut penser que s'il avait eu à l'esprit le problème se posant dans le cas d'espèce, il aurait également choisi une solution favorable au contribuable. Un autre argument à l'appui de la jurisprudence en vigueur jusqu'à maintenant consiste à soutenir que l'estimation fiscale d'un immeuble est présumée être à jour (arrêt du 17 décembre 1991 précité, p. 5) et d'ajouter que le contribuable peut en tout temps en demander la révision (art. 23 de la loi du 18 novembre 1935 sur les estimations fiscales des immeubles). C'est à tort que le terme de "présomption" a été utilisé, car s'il s'agissait d'une véritable présomption, le contribuable serait admis à apporter la preuve du contraire. Quant à la possibilité pour le contribuable de demander la révision de son estimation fiscale, elle n'est ouverte que de manière restrictive en l'état actuel de la jurisprudence (sur ce point, v. RDAF 1991, 312 et, plus nuancé, 324, cons. 2). Comme on le voit, les arguments invoqués à l'appui de la jurisprudence précitée ne sont guère convaincants. Mais, même s'ils l'étaient, ils ne seraient pas nécessairement décisifs. Car le point essentiel à examiner pour résoudre la question de principe que pose la présente espèce n'a pas été abordé jusqu'à maintenant. Il faut partir en effet de la constatation selon laquelle la solution retenue jusqu'à maintenant consiste à poser une condition supplémentaire, non prévue par la loi, à la déductibilité des impenses dans l'hypothèse des art. 44 al. 2 et 51 al. 3 LI et se demander si ce procédé est conforme au principe de la légalité. La réponse est négative. En matière fiscale, le principe de la légalité s'applique de manière rigoureuse; il en découle que le fisc ne peut percevoir des impôts que lorsque les conditions légales sont réunies et uniquement dans la mesure prévue par la loi (v. par exemple ATF 95 I 510). S'agissant des déductions, le Tribunal fédéral a jugé expressément que les autorités fiscales ne pouvaient pas compléter un texte légal clair, en ajoutant une condition à celles posées par la loi pour l'admissibilité de déductions, quand bien même cela pouvait apparaître souhaitable sur le plan de l'équité fiscale (ATF 99 Ia 571, spéc. consid. 3). Cela conduit clairement à l'admission du recours, tout au moins quant à la question de principe posée. Cette solution se justifie également du point de vue de l'égalité de traitement: elle évite en effet que la prise en compte de certaines impenses soit tributaire des aléas de la procédure de révision de l'estimation fiscale. Il est vrai, d'un autre côté, qu'elle permet au contribuable de n'entreprendre aucune démarche pour faire adapter l'estimation fiscale à la situation actuelle, profitant ainsi d'un régime fiscal favorable du point de vue de l'impôt sur la fortune, de l'impôt foncier et même de l'impôt sur le revenu, et d'invoquer par la suite les impenses faites entre la date de la dernière estimation fiscale et la vente. Cependant, comme on l'a dit plus haut, on ne peut remédier à ce défaut par la voie de l'interprétation d'un texte clair. 4. Reste la question des impenses de Fr.

10'000.-- et Fr. 2'734.-- que l'ACI refuse de prendre en compte en relevant qu'elles ont déjà fait l'objet d'une déduction dans la déclaration d'impôt 1981-1982. S'agissant de la facture de Fr. 2'734.-- (facture du 17.07.1980, H. _____), il ne fait pas de doute, au vu des pièces du dossier, qu'elle a déjà été portée en déduction. La corrélation entre le montant de Fr. 10'000.-- invoqué par le recourant pour des travaux de façade et les montants de Fr. 8'859.-- et Fr. 1'900.-- indiqués sur la déclaration est moins évidente, bien que probable. Il faut relever à cet égard que le fisc avait dans un premier temps admis la déduction demandée par le recourant qui, dans sa lettre du 26 août 1993, a allégué avoir détruit ses pièces, ce qu'on ne saurait lui reprocher vu la position qu'avait prise le fisc. Dans ces conditions, A. _____ n'est plus à même, sans sa faute, d'établir le bien-fondé de la déduction invoquée. Celle-ci doit être admise, au bénéfice du doute, en application du principe de la

bonne foi (art. 4 Cst féd.). 5.

Vu ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en ce sens qu'aux impenses déjà admises par l'autorité intimée, doivent s'ajouter les impenses à prendre en compte selon les considérants qui précèdent, à savoir un montant total de Fr. 21'401.- (Fr. 825 + 10'000 + 1576 + 9000). Le gain imposable s'élève en conséquence à Fr. 503'365.- (gain retenu dans la décision du 17 août 1989 moins impenses admises en sus dans la présente décision = Fr. 524'766 - 21'401), ce qui conduit à prélever un impôt de Fr. 60'403.80 (12% de Fr. 503'365.-). Vu l'issue du recours, les frais seront laissés à la charge de l'Etat (art. 55 LJPA). Par ces motifs, le Tribunal administratif a

r r ê t e : I.

Le recours est partiellement admis; la décision sur réclamation de l'ACI du 24 novembre 1992 est réformée en ce sens que le gain imposable est fixé à Fr. 503'365.- et l'impôt dû à Fr. 60'403.80. II.

La présente décision est rendue sans frais. mp/Lausanne, le 16 novembre 1993 Au nom du Tribunal administratif : Le juge

:

Le greffier : Le présent

arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.